

Попівняк Ю. М.,
*аспірант, асистент, Львівський національний університет імені
Івана Франка*

РЕЛЕВАНТНІСТЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Витрати, які підлягають фінансовому аналізу при прийнятті певного рішення, повинні бути для нього релевантними. У статті визначено основні критерії релевантності та досліджено роль релевантних витрат для вибору одного рішення з декількох альтернатив.

Costs, which are the subject of a financial analysis during a decision making, have to be relevant for it. In the article the basic criterions of the relevant costs are defined and the role of the relevant costs for the choice one of the several alternative decisions is researched.

Прийняттю обґрунтованого управлінського рішення передують детальне вивчення, систематизація та оптимізація його інформаційного забезпечення. Зокрема, пильна увага зосереджується на даних про витрати підприємства. Саме інформація про них застосовується для визначення собівартості, виготовленої та реалізованої продукції, росту чи зниження обсягів виробництва, а також для формування найбільш раціональної виробничої програми з метою отримання максимального прибутку підприємства. Інформація про витрати є однією з найважливіших складових, що впливають на ціноутворення, визначають фінансовий стан підприємства, його прибутковість і перспективи подальшого розвитку. Якщо на підприємстві недостатньо уваги присвячено правильному відображенню і використанню даних про витрати, наслідком може бути недостатність оборотних коштів, штучне зниження ціни продукції, невиправдане заниження чи завищення прибутків. Тому вибір найкращого з альтернативних рішень із врахуванням витрат, пов'язаних з його реалізацією, є важливим для кожного підприємства.

Прийняття управлінського рішення передбачає попередній

фінансовий аналіз кожного з його альтернативних варіантів, оцінку наслідків прийнятого управлінського рішення. Відсутність або неправильне розуміння фінансових даних може призвести до вибору неправильного варіанта дій із значними втратами для підприємства. У цьому контексті доцільно розглядати тільки ту інформацію, що може бути релевантною при прийнятті того чи іншого рішення.

Сьогодні проблеми застосування інформації про релевантні витрати при їх аналізі для прийняття рішень ще мало досліджені вітчизняними вченими. Серед українських науковців, які у своїх працях порушують ці проблеми, можна назвати Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Гнилицьку, С.Ф. Голова, І.Є. Давидовича, О.В. Карпенка, Л.С. Коршикову, Л.В. Нападовську, В. Панасюк, Г.О. Партина, Л.П. Радецьку, А.В. Череп. Проте, переважно найбільше, що можна зустріти в роботах українських дослідників – це визначення релевантності. Більш ґрунтовно питання релевантних витрат розглядаються закордонними вченими, такими як А. Апчерч, Є.А. Аткінсон, Ш. Датар, К. Друрі, Н.С. Еліас, Р.С. Каплан, М.М. Моувен, Дж. Фостер, Д.Р. Хенсен, Ч.Т. Хорнгрен, М.С. Янг тощо.

Метою нашого дослідження є визначення поняття “релевантність” та критеріїв віднесення витрат до релевантних, з’ясування ролі релевантних витрат у процесі прийняття управлінських рішень.

Релевантні витрати – це майбутні витрати, які змінюються внаслідок прийнятого рішення. Витрати, на які прийняте рішення не впливає, називаються нерелевантними [7, с. 33; 13, с. 466; 4, с. 74; 6, с. 69; 8, с. 84]. Іншими словами, релевантні витрати – це проектні витрати, діапазон яких обмежений альтернативними рішеннями [12, с. 204]. У літературі зустрічається ще й така термінологія, як “усувні” та “неусувні” витрати. Усувні – це ті витрати, яких можна уникнути. Вони можуть бути зекономлені, якщо не приймати який-небудь альтернативний варіант рішення. Неусувні – це витрати, що будуть зазанані у будь-якому випадку [7, с. 33].

Будемо вважати, що терміни “релевантні” та “усувні” витрати, а також “нерелевантні” та “неусувні” витрати вживаються як синоніми.

З визначень релевантних витрат, наведених вище, робимо висновок, що двома основними критеріями релевантності є зв’язок витрат із майбутніми періодами та різний розмір для різних варіантів рішень (що передбачає вибір між альтернативними варіантами дій). Погоджуємося з підходом, згідно з яким,

для визнання певного виду витрат релевантними необхідним є дотримання трьох критеріїв, причому для кожної релевантної статті витрат ці три критерії повинні справджуватися одночасно [2, с. 299]:

- релевантні витрати повинні відноситися до майбутніх періодів;
- релевантні витрати повинні бути різними для альтернативних рішень;
- релевантні витрати повинні бути грошовим потоком.

Зауважимо, що у фінансовому обліку ми переважно використовуємо дані, що характеризують минулі рішення і події. Такі показники не можуть бути релевантними стосовно майбутніх рішень, оскільки нема змоги вплинути на їх розмір. Минулі дані можна використовувати тільки як основу для прогнозування. Витрати минулих періодів умовно поділимо на дві групи:

- витрати, які були здійснені у минулих періодах;
- витрати, які здійснюються і визнаються як витрати в майбутніх періодах, але вони є наслідком рішень, що були прийняті у минулому.

Прикладами першої групи витрат є витрати на придбання обладнання, витрати на матеріали тощо, які були здійснені при реалізації рішень, відмінних від того, стосовно якого визначаємо релевантність таких витрат.

До другої групи витрат найчастіше зараховують амортизацію придбаних необоротних активів [2, с. 296; 10, с. 410]. Суть підходу в тому, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації) [1], тому, незалежно від методу розподілу вартості згаданих активів, сама вартість належатиме до минулих витрат, тобто залишиться незмінною при будь-якому варіанті прийняття управлінського рішення у майбутньому. Ще одним прикладом є лізингові платежі, розмір, порядок і терміни сплати яких були визначені договором, укладеним у минулому, але фактично сплачувати їх ми будемо ще протягом певного часу у майбутньому. У цьому випадку розмір лізингового платежу буде нерелевантною інформацією при прийнятті альтернативного рішення у майбутньому, оскільки він не залежатиме від останнього.

В економічній літературі згадується такий вид витрат, як безповоротні. До них належать витрати на вже придбані ресурси, причому загальна кількість цих ресурсів не залежить від вибору між різними альтернативними варіантами їх подальшого

використання. Тобто, безповоротні витрати – це витрати, зазначені внаслідок рішень, прийнятих у минулому, і не можуть бути змінені рішенням у майбутньому [7, с. 35]. Робимо висновок, що безповоротні витрати завжди є нерелевантними, адже хоча б один критерій релевантності витрат (стосовно їх належності до майбутніх періодів) не виконуватиметься у будь-якому випадку. Причому, не слід ототожнювати безповоротні та нерелевантні витрати, адже не всі нерелевантні витрати є безповоротними. Наприклад, при розгляді двох альтернативних варіантів рішення може скластися така ситуація, коли і в одному, і в іншому випадку витрати на зарплату додатково найнятих працівників для реалізації цього рішення будуть однаковими. Виходячи з тотожності таких витрат, вони будуть нерелевантними, адже не виконуватиметься один із трьох критеріїв релевантності (релевантні витрати повинні бути різними для альтернативних рішень); безповоротними ці витрати на оплату праці також не будуть, бо вони належать до майбутніх періодів. Тобто, крім періоду виникнення та визнання витрат, необхідно зосередити свою увагу також на різниці релевантних витрат, залежно від прийнятого управлінського рішення.

При аналізі витрат, з метою вибору найкращого варіанта рішення, доцільно брати до уваги тільки ті витрати, які будуть різними для різних альтернатив, оскільки витрати, які будуть однаковими для різних рішень, не матимуть впливу на кінцевий вибір. Недоцільно погоджуватися з авторами, які вважають, що там, де вибір лежить між двома альтернативами, достатньо оцінити з фінансового погляду тільки одну з них [2, с. 294]. На нашу думку, щоб прийняти обґрунтоване рішення, необхідно визначати фінансові наслідки прийняття кожної альтернативи (в тому числі, якщо їх тільки дві).

Зазначимо, що релевантними називають витрати, які є різницею між обсягами витрат за однаковими статтями для різних альтернативних рішень. У цьому контексті релевантні витрати розглядаються як інкрементні (диференціальні, прирістні, додаткові). Інкрементні витрати – це різниця між понесеними витратами для певних видів продукції при кожному варіанті, що аналізується [7, с. 36]. Це визначення дещо звужує сферу застосування поняття “інкрементні витрати”, адже воно більше стосується рішень, пов’язаних із виробництвом та купівлею-продажем продукції. Тому розширимо визначення інкрементних витрат і сформулюємо його як відхилення витрат при різних варіантах дій для вирішення певного завдання. Очевидно, що основним критерієм визнання витрат інкрементними є їх

різний розмір для різних варіантів дій. Тому, наприклад, навіть постійні витрати, змінюючись внаслідок прийнятого рішення, будуть вважатися інкрементними. При цьому інкрементні витрати використовуються для аналізу впливу як кількісних, так і якісних чинників на прийняття рішення, а релевантні витрати стосуються тільки інкрементних потоків грошових засобів, тобто при визнанні витрат релевантними повинен виконуватися ще й третій критерій релевантності – такі витрати мають бути грошовим потоком.

Грошовий потік – це грошові надходження підприємства мінус його грошові виплати за певний період [16; 5; 9, с. 146]; сукупність розподілених у часі надходжень та виплат грошових коштів, що генеруються в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [11, с. 123-124]; аналіз усіх чинників, що впливають на надходження грошей протягом звітного періоду [16].

Для прикладу, візьмемо амортизацію, про яку згадувалося вище. Окрім того, що вона не є майбутніми витратами, амортизація також не є надходженням грошей на підприємство, тобто грошовим потоком. Це ще раз підтверджує її нерелевантність стосовно прийняття управлінських рішень. Ще одним прикладом є розподіл накладних витрат – процес віднесення здійснених витрат на вартість об'єктів таких витрат [9, с. 58]. Незалежно від того, який метод і базу розподілу накладних витрат обрано, їх загальний розмір не зміниться. Для того, щоб накладні витрати були релевантними, вони повинні представляти майбутні грошові потоки, як і всі інші релевантні витрати.

До сьогодні ми говорили лише про кількісні чинники, які впливають на прийняття управлінських рішень, причому лише про ту їх частину, яка відображається в грошовому вимірнику (фінансові чинники). Але до кількісних чинників належать і негрошові. Важливе значення для прийняття рішень має також оцінка якісних чинників. Для подання якісних чинників у кількісному вимірнику можна використовувати чотири шкали виміру [10, с. 408]:

1) номінальну (наприклад, прийнятний-неприйнятний тощо);

2) порядкову, при якій можна призначити ранг, але не можна сказати, що різниця між рангом 1 і 2 дорівнює різниці між рангом 2 та 3 (наприклад, дуже прийнятний, прийнятний, частково прийнятний, неприйнятний тощо);

3) інтервальну, при якій шкала виміру призначає рівні значення інтервалам між визначеними числами (наприклад, температура);

4) співвідношення з натуральним нулем (наприклад, 0 грн.).

Деякі види витрат не відображаються у фінансовому обліку. Проте, це не означає, що їх не потрібно враховувати при здійсненні аналізу варіантів управлінських рішень. Тому в контексті нашого дослідження необхідно також розглянути поняття альтернативних витрат. Альтернативні витрати – це витрати, що вимірюють можливість, яка втрачена чи якою пожертвували в результаті вибору одного з варіантів дій, через що від інших варіантів довелося відмовитися [7, с. 35; 3, с. 148; 10, с. 39; 6, с. 69]. Іншими словами, альтернативні витрати – це припустима вигода від вибору варіанта дій, відмінного від найкращого альтернативного варіанта [2, с. 305]. В економічній літературі зустрічаємо ще й таке визначення альтернативних витрат – це втрачений вклад у прибуток внаслідок того, що лімітовані ресурси вкладені в альтернативний варіант [13, с. 491]. З наведених визначень зрозуміло, чому такі витрати не відображаються у фінансових звітах – бо ми їх фактично не здійснюємо, вони не впливають на величину фактичного грошового потоку підприємства, а у фінансовому обліку відображаються витрати, здійснені у звітному періоді, або виникнення зобов'язань, що призведуть до здійснення таких витрат у майбутньому. При прийнятті альтернативних рішень врахування альтернативних витрат є важливим, оскільки вони відображають ту вигоду, яку ми втрачаємо при відмові від одного варіанта дій на користь іншого. Зауважимо, що альтернативні витрати завжди є релевантними, так як різні для різних варіантів дій, завжди стосуються майбутніх періодів та є можливим майбутнім грошовим потоком, який не стане реальним внаслідок вибору найкращого альтернативного варіанта, відмінного від поданого.

Лише тоді, коли відбувається використання рідкісних ресурсів, які можуть бути використані для різних варіантів рішень, можна говорити про альтернативні витрати. Тобто, якщо який-небудь ресурс не є рідкісним, його можна використати для декількох напрямів дій одночасно, тому нема сенсу вибирати тільки один найкращий альтернативний варіант рішення. У такому випадку альтернативні витрати будуть рівними нулю.

З проведеного термінологічного аналізу релевантності можна зробити помилковий висновок, що змінні витрати є завжди релевантними, а постійні – ні. Змінні витрати залежать від обсягу виробництва (обсягу діяльності або іншого чинника витрат) і змінюються у зв'язку з його коливаннями. Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними у разі зміни обсягу діяльності [8, с. 85]. Проте, змінні витрати не завжди будуть

релевантними. Наприклад, якщо вартість сировини і матеріалів для виробництва продукції для альтернативних варіантів буде однаковою, то, звичайно, ці витрати будуть змінними, але нерелевантними при прийнятті рішення. І, навпаки, постійні витрати можуть бути релевантними. Наприклад, витрати на зарплату додатково найнятого працівника при реалізації одного з варіантів дій є постійними витратами для підприємства, до того ж релевантними при виборі однієї з альтернатив. Варто додати, що часовий чинник відіграє важливу роль. Адже, як відомо, багато тих витрат, які в короткостроковому періоді були постійними та нерелевантними, є змінними та релевантними у довгостроковій перспективі.

Ще одним помилковим твердженням, пов'язаним із визначенням релевантності витрат, є те, що всі прямі витрати будуть релевантними, а накладні – нерелевантними. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути зараховані безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [14, с. 18; 4, с. 72; 6, с. 63]. Накладні витрати – мають стосунок до об'єкта обліку витрат, але їх неможливо або економічно недоцільно відносити на собівартість конкретного виду продукції (чи інший об'єкт обліку витрат) [13, с. 63]. Так, вартість тієї ж сировини і матеріалів, які розглядалися нами як змінні витрати, будуть прямими витратами на продукцію, проте, як ми вже зазначали, нерелевантними. Нерелевантною буде також амортизація обладнання, на якому було виготовлено продукцію. Витрати на таку амортизацію будуть прямо віднесені на собівартість виробництва, але, як було з'ясовано, сама амортизація, як мінімум, не є грошовим потоком, тому буде нерелевантною. Що стосується накладних витрат, то доцільно згадати про довгостроковий часовий період, у якому, наприклад, суттєве збільшення обсягу виробництва може спричинити зменшення витрат ресурсів на допоміжні операції і накладні витрати стануть релевантними для прийняття рішення про обсяги виробництва продукції для отримання певного рівня прибутку за місяць.

Погоджуємося з тими вченими, які вважають, що для прийняття управлінських рішень краще використовувати інформацію про загальні витрати порівняно з середніми [13, с. 472; 8, с. 291; 12, с. 207]. Середні витрати – це витрати, які обчислюються шляхом ділення величини загальних витрат на кількість одиниць продукції, що складають загальний обсяг виробництва [15, с. 21]. З визначення бачимо, що середні витрати на одиницю продукції включають як змінні, так і постійні витрати. Разом із зміною обсягів виробництва змінюються загальні обсяги

змінних витрат (змінні витрати на одиницю продукції залишаються константою), постійні витрати є незмінними у певному діапазоні релевантності (діапазон обсягів виготовленої чи проданої продукції, робіт, послуг, при якому зберігається певна залежність між обсягом виробництва/продажу і витратами [13, с. 67]), тому середні витрати можуть бути показником для аналізу тільки при конкретному обсязі виробництва продукції, і для кожного іншого обсягу виробництва потрібно обчислювати свої середні витрати на одиницю продукції. Якщо менеджер для прийняття управлінських рішень буде використовувати запланований обсяг виробництва та витрати на виробництво одиниці продукції, обчислені на основі даних про обсяги, відмінні від запланованого, він ризикує помилитися, оскільки зі збільшенням обсягів виготовленої продукції собівартість на одиницю буде зменшуватися (за рахунок частини постійних витрат у ній), і, навпаки, зі зменшенням – збільшуватися.

Для вибору оптимального варіанта з декількох альтернатив важливо правильно віднести витрати до релевантних чи нерелевантних, а також здійснити аналіз релевантних витрат. Релевантними називатимемо майбутні витрати, які є потоками грошових коштів, різними для різних варіантів дій при прийнятті певного управлінського рішення. Причому, важливо правильно сформулювати завдання, які необхідно вирішити за допомогою прийняття однієї з альтернатив рішення. Витрати, що будуть релевантними для вирішення однієї проблеми, можуть виявитися нерелевантними для вирішення іншої. При застосуванні інформації про релевантні витрати та прийнятті певних рішень необхідно враховувати тривалість часового періоду (довгостроковий чи короткостроковий). Якщо у довгостроковому періоді вирішення поставленого завдання буде здійснюватися шляхом прийняття короткострокових рішень, що розглядатимуться й оцінюватимуться окремо та незалежно одне від одного, підприємством можуть бути невраховані витрати, які в короткостроковому періоді будуть нерелевантними, проте релевантними у довгостроковому (постійні накладні витрати, про які згадувалося вище). Тому визначення та оцінка релевантних витрат часто є процесом достатньо складним, але необхідним при розгляді таких питань, як асортимент продукції, ціни реалізації продукції, припинення виробництва певного виду продукції, виробництво чи купівля тих чи інших виробів, а відтак важливим для забезпечення керівництва корисною інформацією при виборі оптимального управлінського рішення.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С. Управленческий учет, 3-е изд. – М.: Изд. дом “Вильямс”, 2005. – 880 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
5. Вільна енциклопедія, доступна з <<http://www.uk.wikipedia.org>>
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручн. для студентів вузів за спеціальністю “Облік і аудит”. – К.: Лібра, 2003. – 703 с.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов / Колин Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 6-изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
8. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання – Монографія / Укоопспілка, Полтавський ун-т спож. кооп. України, каф. бухг. обл. і аудиту. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
9. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета, 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
10. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моувен, Небіл С. Еліас, та ін. Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
11. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем’яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук та ін.: за ред. М.Я. Дем’яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.;
12. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.;
13. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб: Питер, 2007. – 1008 с.;
14. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 647 с.;
15. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. – М.: Информ.-издат. дом “Филинь”, 1996. – 334 с.;
16. Экономический словарь, доступный з <<http://www.mega.km.ru>>.